

**A. I. Nº.** - 206891.0055/17-3  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 10/05/2018

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0044-03/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, § 4º, I, LC nº 87/96, e art. 17, § 8º, I, da Lei nº 7.014/96. A Instrução Normativa nº 52/2013 esclarece a interpretação do valor correspondente à entrada mais recente. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis - PIS, COFINS e ICMS) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria, não devem ser inclusos na base de cálculo das transferências. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/11/2017, exige ICMS no valor de R\$5.563.461,52, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de junho, agosto, setembro e outubro de 2014. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, prevista no art.13, § 4º, I, da lei complementar 87/96, que implicou pagamento a menos do ICMS.

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.89/112, através de advogado, procuração na fl.115. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da autuação. Afirma que vem impugnar o Auto de Infração, pelas seguintes razões de fato e de direito:

Explica que segundo se infere do auto, a Fiscalização glosou parte do crédito fiscal, promovendo o estorno de valor da base de cálculo, a partir da exclusão dos valores pagos de PIS/COFINS e ICMS do “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR), promovendo revisão do custo da nafta petroquímica.

Entende que o auto de infração se equivoca em suas considerações, tendo em vista dois fatores: I) a jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que a base de cálculo para o contribuinte produtor é a do art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996 (o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento); e II) mesmo que aplicável fosse, a hipótese do art. 13, § 4º, I, da LC 87/1996 (o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), este conceito não excluiria o valor dos tributos ICMS, PIS e COFINS.

Afirma que o primeiro aspecto que demonstra a insubsistência do auto de infração é que toda a construção parte da premissa de que ao caso concreto seria aplicável, na determinação da base de cálculo do ICMS, o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/1996. Ocorre que o caso concreto aborda as transferências de nafta petroquímica no ano de 2014, a partir da Refinaria Alberto Pasqualini (REFAP). Trata-se portanto, de estabelecimento produtor da nafta petroquímica e não de estabelecimento que comercializa mercadoria adquirida de terceiro.

Aduz que a distinção apontada é extremamente relevante, pois o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no REsp 1.109.298/RS de que é a atividade do estabelecimento que determina a incidência das hipóteses dos incisos I ou II, do § 4º, do art. 13 da LC nº 87/1996.

Diz que no presente caso, o tipo de avaliação do produto conforme registros do contribuinte é “Produzido”, tendo em vista que o material não foi importado ou adquirido de terceiros. Observa a composição do valor das transferências de junho, agosto, setembro e outubro/2014, relativas ao tipo de avaliação “produzido”. Demonstra como se dá a execução do cálculo de custos. Exemplifica como fez estes cálculos. Diz que conforme exposto, para a composição dos valores unitários praticados nas notas fiscais de transferência para a RLAM (filial 0143), foram observados o lote do produto, o período de emissão, além de acrescentar o ICMS ao valor unitário da nota fiscal de entrada, conforme exemplo transcrito.

Conclui ser incabível que o Estado da Bahia estorne o valor do ICMS com base na aplicação do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, com exclusão de ICMS, PIS e COFINS, quando se trata de estabelecimento produtor de nafta petroquímica, sendo certo que se aplicaria como base de cálculo o “custo da mercadoria produzida”.

Argumenta que mesmo que se trate da hipótese de mercadorias adquiridas de terceiros, não procede a pretensão do Fisco baiano em efetuar a glosa dos valores de ICMS pagos na origem, em prejuízo do contribuinte que apurou a base de cálculo de acordo com os ditames da legislação do ICMS do Estado de origem da mercadoria transferida, tudo como determinam os arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Diz que de fato, conforme dispositivos citados, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em regra tem vigência apenas no território de cada um deles, nos termos da competência normativa que lhes confere a Constituição, de modo que a extraterritorialidade é admitida apenas em situações excepcionais.

Observa que de igual forma, se encontram previstas nos arts. 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, cujo teor reproduz. Afirma que se depreende que a legislação do Estado de origem é aplicável na apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, seja por lá ocorrer a aquisição dos bens, seja também porque naquele território se constituiu a obrigação tributária em razão da qual é pago o ICMS, que se torna crédito fiscal no Estado de destino.

Salienta que nenhuma incorreção há no seu procedimento, que aplicou a legislação do Estado de origem na apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não sendo dado ao Estado de destino desconsiderá-la, pois, como demonstrado, aplicar-se-á a legislação em que situados os bens e/ou constituídas as obrigações tributárias. Inclusive, se o Estado de destino diverge do alcance que o Estado de origem atribui ao conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” nas transferências interestaduais de produtos industrializados, tampouco lhe é dado desconsiderá-la, sob pena de ofensa aos arts. 1º, *caput*, 18, *caput*, e 25, §º 1º, todos da Constituição Federal.

Afirma que se o Estado de destino entende que a legislação do Estado de origem exorbitou a competência normativa que lhe confere a Constituição Federal, sobre matéria reservada à Lei Complementar, resta-lhe apenas levar a questão ao STF, nos termos do art. 102, I, “f” da CF/88.

Insiste que na espécie, aplicar-se-á a jurisprudência do STJ, que amparada em precedentes, a partir dos quais houve reconhecimento de repercussão geral em matéria análoga à presente no RE nº 628.075 RS, decidiu a impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem. Exemplifica reproduzindo alguns arestos.

Assevera que a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem é confirmada pelo art. 167 do RPAF, que – sem limitar a restrição nele prevista à legislação estadual – afirma que “não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade”.

Frisa que a Fiscalização acabou por exorbitar a própria competência da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e declarou indiretamente a inconstitucionalidade da legislação do Estado do Rio Grande do Sul, como se depreende da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

Assevera que ainda que superadas as duas questões anteriores, a infração apontada no lançamento fiscal deve ser também julgada insubsistente, em vista de ter promovido indevida interpretação do conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, previsto no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. A respeito da base de cálculo, registra lição de Paulo de Barros Carvalho.

Frisa que no caso dos impostos, tal como o ICMS ora tratado, a base de cálculo há de estar prevista em lei complementar (art. 146, III, a, da CF). Em se tratando da hipótese de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica situados em diferentes Estados da Federação, em que ocorre a incidência do imposto como forma de atribuir a cada um deles o montante do imposto gerado pela circulação ocorrida em seu território, inexistente o critério preço, a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação, conforme o § 4º, do art. 13 da citada LC que prevê a base de cálculo do imposto.

Salienta que o dispositivo estabelece bases de cálculo específicas, tendo em vista a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (estabelecimento remetente). Assevera que o STJ sedimentou que para tais operações aplica-se o inciso I, a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, para a atividade mercantil; o inciso II, na apuração da base de cálculo, custo da mercadoria produzida, quando o estabelecimento remetente é industrial.

Aduz que essa norma é idêntica à que consta da Lei Estadual nº 7.014/1996 que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, e reproduz a disposição contida no art. 13, § 4º, da LC nº 87/1996. Entende que a lei complementar nacional não estabelece um conceito específico para “valor da entrada”, tampouco o faz a lei do Estado da Bahia. Somente foi trazida pelo Fisco a Instrução Normativa nº 52/2013, a qual reputa meramente “elucidativa” mas que se revela desafinada com as normas gerais da lei complementar, violando o art. 146 da CF.

Explica que por “valor da entrada mais recente” há de se entender que se trata do valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência. Sobre o tema cita lições do professor Hugo de Brito Machado. Daí porque se revela incorreta a autuação, ao sustentar que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haveria de ter sido o valor equivalente ao “custo de aquisição das mercadorias”, tomando o valor pelo qual o estabelecimento do Estado de origem adquiriu a mercadoria em data mais recente, retirando desse valor o ICMS, o PIS e a COFINS, e em seguida adicionando o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento gaúcho.

Reitera que nesse ponto, a IN 52/2013 que supostamente “Esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria nos termos da Lei Complementar 87/96, e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizada no Estado da Bahia”, não socorre a tese dos autuantes, na medida em que constitui em mero ato administrativo, insuscetível de sobrepor-se à lei ordinária e à lei complementar.

Salienta que em nenhum lugar da Lei Complementar se encontra disposição determinando que para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devam ser expurgados o ICMS, o PIS e a COFINS. O “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em Estados diferentes, pois até o inciso II fala em “custo da mercadoria produzida”, quando a atividade do estabelecimento remetente for industrial. Assim, diz que a LC nº 87/1996 elegeu em seu art. 13, § 4º, I, o “valor da entrada mais recente” da mercadoria no estabelecimento remetente como a base de cálculo nessa operação. A eleição dessa rubrica como base impositiva do ICMS se mostra acertada, visto que corresponde ao valor de mercado da respectiva mercadoria no momento de sua aquisição pelo estabelecimento remetente (adquirida sob as regras de mercado).

Comenta que o “valor da entrada mais recente” não é sinônimo de “custo de aquisição da mercadoria”, sendo que o Pronunciamento Técnico nº 16 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, apenas esclarece o conceito de custo. A diferença é relevante, especialmente em relação aos tributos em discussão e sua inclusão no conceito de valor mais recente da mercadoria.

Explica que no caso especificamente das empresas mercantis é que o ICMS é tributo recuperável e o IPI é custo. Já as contribuições sociais como o PIS e a COFINS podem ou não ser recuperáveis, em função da forma de tributação do lucro da empresa e demais variáveis previstas em legislação própria. Diferentemente do que ocorre com o ICMS e IPI, para os quais a Constituição Federal prevê a obrigatoriedade do regime não-cumulativo, o mesmo não ocorre com a COFINS e PIS, de modo que o regime de incidência cumulativa e não-cumulativa coexiste na esfera das contribuições.

Por tudo isso, afirma que o “valor da entrada” é constante para qualquer empresa, já que equivale ao valor de aquisição da mercadoria conforme praticado no mercado. Mas o “custo de aquisição” é variável, dependendo da forma de recuperação do ICMS, IPI, PIS e COFINS de cada pessoa jurídica. Assim, o valor da entrada é diferente do custo de aquisição, daí a impropriedade de se querer atribuir similaridade a conceitos diferentes.

Destaca que a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706 não socorre a intenção do Fisco neste caso, pois ali se analisava a *base de cálculo do PIS e da COFINS*, e não a *base de cálculo do ICMS*. Como salientado a princípio, a definição desse elemento é crucial não apenas para mensurar as proporções do fato impositivo, mas também para revelar a natureza da exação, trazendo o aspecto material da incidência, que pode vir oculto na norma tributária.

Observa que no caso julgado pelo STF no RE 574.706, discutia-se a hipótese de incidência em que o texto constitucional define que o financiamento da seguridade social se dará, entre outras fontes, por meio de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas. Assim, o julgamento trouxe a premissa de que o ICMS constitui trânsito contábil, e isso o afasta dos conceitos de *receita* e de *faturamento*. Mas nunca decidiu o STF a respeito do conceito de “valor da entrada mais recente”, que é a base de cálculo do tributo ICMS, definida em legislação complementar própria.

Invoca a previsão do art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, que dispõe que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. No caso, não pode o Fisco utilizar de analogia por conta da natureza potencialmente recuperável do ICMS, do PIS e da COFINS para igualar o tratamento de situações legais que utilizam conceitos diferentes (receita/faturamento *vs* valor da entrada mais recente), promovendo glosa de crédito fiscal do ICMS e majorando o valor do tributo recolhido no Estado de destino.

Entende que a pretendida exclusão dos tributos recuperáveis do valor da entrada mais recente, para a apuração do ICMS nas operações em apreço, implicaria incidência deste imposto em uma base impositiva que não corresponde ao valor de mercado da operação. Por consequência, provocaria desproporção na concentração do correspondente crédito tributário entre as unidades

federadas envolvidas na operação, ensejando conflito de competência em relação à receita do ICMS.

Dessa forma, diz que ao receber transferências interestaduais remetidas por estabelecimento comercial da mesma pessoa jurídica, o estabelecimento destinatário tem o direito de se creditar do ICMS devido na operação anterior. Esta apuração tem por base o valor da entrada mais recente, sem quaisquer expurgos de valores relativos aos tributos recuperáveis incidentes na pretérita e última operação de aquisição pelo estabelecimento remetente.

Destaca que uma vez apropriados créditos fiscais nesses contornos, não há quaisquer fundamentos jurídicos válidos que legitimem autuações fiscais tendentes a glosá-los. Nesse sentido, cita recente provimento antecipatório obtido por varejista do ramo do vestuário e acessórios (Lojas Riachuelo S/A) junto à 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/BA, para suspender a exigibilidade de crédito tributário objeto de autos de infração lavrados pelo Estado da Bahia sob o fundamento ora atacado (Processo nº 0535084-94.2017.8.05.0001).

Insiste que os contribuintes que realizam transferências interestaduais entre seus estabelecimentos comerciais não devem se curvar a imposições fiscais infundadas, mas devem apurar o ICMS devido nessas operações com base no inciso I, do § 4º, da LC nº 87/1996, isto é, tomando como base de cálculo o valor da entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento remetente, sem quaisquer expurgos de valores referentes aos tributos recuperáveis incidentes na operação de aquisição.

Comenta que dando efetividade à não cumulatividade do ICMS, por sua vez, os destinatários dessas operações devem se apropriar como créditos da integralidade do ICMS cobrado na transferência interestadual. Eventuais questionamentos fiscais, tendentes a limitar os direitos desses contribuintes, devem ser rechaçados, para que a incidência do ICMS e o correspondente direito creditório sejam norteados pelos termos da lei, atendidos os escopos da LC nº 87/96 e em consonância com a jurisprudência pátria.

Conclui ser insubsistente a conclusão dos Agentes fiscais de que o valor utilizado pela Autuada estaria superior ao previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC nº 87/1996, e que a transferência interestadual do estabelecimento do Estado teria gerado no CD situado na Bahia, creditamento de ICMS em valor acima do permitido no ordenamento legal.

Requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais, oportunizando-se ao Contribuinte manifestar-se acerca delas se for o caso, a fim de resguardar o contraditório. No julgamento requer que a impugnação seja acolhida, para julgar improcedente a Infração aqui discutida.

A equipe de autuantes produz a informação fiscal fls. 125/128. Diz que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de mercadorias para filiais localizadas em outras unidades da federação, de modo que, didaticamente se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para isto, analisa as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Reproduz o § 2º, do art. 155 da CF/88, o art. 146 da Lei Complementar que entende impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral. Acrescenta que em função da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando portanto a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Sobre a mercadoria alvo da autuação, diz tratar-se de (nafta petroquímica) fabricada por terceiros – Refinaria de Petróleo Rio Grandense S.A., portanto, a base de cálculo do ICMS deverá ser apurada conforme valor correspondente à entrada mais recente com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS E COFINS). Sintetiza os argumentos defensivos.

No que concerne à alegação de que a mercadoria foi produzida pela Empresa autuada, ressalta que a Intimação (fls. 47/52) foi efetivada com esse intento, i.e., entrega de planilha contendo o custo da mercadoria produzida, com base no custeamento pelo método do rateio por absorção, com o detalhamento mensal dos valores alocados a cada uma das contas de custo. No entanto, esses dados não foram entregues ao Fisco. Ao contrário, na mensagem constante dos autos (fls. 25/26 c/c fl.80), fica claro que a mercadoria foi fabricada por terceiros mediante subcontratação (Anexo III, fls.27/28 – conforme teor desta resposta no arquivo magnético constante deste processo à fl. 06. Também demonstram este fato as notas fiscais de fls. 54 a 68), onde fica evidenciado que a mercadoria foi produzida pela empresa Refinaria de Petróleo Rio Grandense S.A., CNPJ 94.845.674/0001-30, localizada em Rio Grande - RS e foram contabilizadas pelo “valor líquido”, sem a incidência dos tributos recuperáveis (fl. 44, c/c fls. 75 e 81). E isso pode ser constatado com a própria resposta da Impugnante (fl. 26 c/c fls. 27 a 43), “*in verbis*”: “*vale ressaltar que são custos formados a partir da entrada de notas fiscais (anexo III).*” – subcontratação junto a terceiros.

Assim sendo, afirma que essas foram as operações de Entradas Mais Recentes contabilizadas pela própria Autuada (Notas Fiscais relacionadas no referido anexo III – fls.27/43). Com relação à Base de Cálculo, já constam deste processo (fls. 09/23) os esclarecimentos dos Auditores Fiscais. Por outro lado, registra confirmar o acerto dos Autuantes, a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia na Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001, que transcreve.

Apresenta entendimento que como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, vem solicitar que os Julgadores concluam pela Procedência Total deste Auto de Infração.

## VOTO

Na análise de todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012 e com o RPAF-BA, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais fls.07/08 e CD fl.05, documentos recebidos pelo autuado conforme comprova recibo na fl.06, constantes nos autos, necessárias à demonstração dos fatos argüidos, todos entregues cópias a preposto do contribuinte autuado, que exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Saliento que a descrição da infração permite claramente identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, em relação ao exercício de 2014.

Conforme consta dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Sul, tributadas pela alíquota de 7%. A fiscalização expurgou nas operações de transferência para filial localizada na Bahia, o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS fez a inclusão da carga de 7%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre o RS e a BA. Considerou

como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, visto que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação gerando assim crédito em valor maior que o permitido no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

O contribuinte questionou em linhas gerais, a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes, por sua vez, se valeram dos conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e dos conceitos contábeis, conforme detalhamento contido na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor, nas operações entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Analisando os autos e a controvérsia instalada, observo que a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13º, § 4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que: *“Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

O defendente alegou que a mercadoria (nafta petroquímica) foi fabricada pela própria autuada e se assim, a base de cálculo para o contribuinte produtor é a do art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996 (o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Compulsando os autos verifico que confirmando a afirmação dos Autuantes em sede de informação fiscal, o defendente foi intimado conforme documentos fls. 47/52, a fim de que fosse entregue à Fiscalização planilha contendo o custo da mercadoria produzida, com base no custeamento pelo método do rateio por absorção com o detalhamento mensal dos valores alocados a cada uma das contas de custo. No entanto, esses dados não foram entregues ao Fisco. Observo que na mensagem constante dos autos (fls. 25/26 c/c fl.80), o autuado informa que a mercadoria foi fabricada por terceiros mediante subcontratação (Anexo III, fls.27/28 – conforme teor desta resposta no arquivo magnético constante deste processo à fl. 06). De igual forma, também de acordo com as notas fiscais de fls. 54 a 68, fica evidenciado que a mercadoria foi produzida pela empresa Refinaria de Petróleo Rio Grandense S.A., CNPJ 94.845.674/0001-30, localizada em Rio Grande - RS cuja descrição no corpo do próprio documento fiscal é de que se trata de *“industrialização para terceiros”*. Tais notas fiscais foram contabilizadas pelo “valor líquido”, sem a incidência dos tributos recuperáveis (fl. 44, c/c fls. 75 e 81). Ressalto que este fato pode ser constatado com a própria resposta da defendente à intimação (fl. 26 c/c fls. 27 a 43): *“vale ressaltar que são custos formados a partir da entrada de notas fiscais (anexo III).” – subcontratação junto a terceiros.*

Vale salientar, que embora o defendente insista que as mercadorias alvo da autuação tratam-se de industrialização própria, até esta fase processual, não trouxe aos autos uma única prova com o condão de comprovar sua alegação. Logo, aplico as disposições previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, no sentido de que a *recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*, assim como, a *simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*.

Dessa forma, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, os Autuante apuraram a base de cálculo aplicando corretamente o inciso I, do art. 13 da citada Lei, as operações *de Entradas Mais Recentes* contabilizadas pela própria Autuada (Notas Fiscais relacionadas no referido anexo III – fls.27/43), e não o inciso II, como quer o defendente.

O defendente alegou também que na hipótese da base de cálculo ser o valor correspondente à entrada mais recente, entende que não se pode fazer a exclusão de ICMS, PIS e COFINS

Objetivando esclarecer quanto à base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a

Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

( . . . )

*Item 2 - Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.*

Entendo que esta regra de natureza interpretativa e que não inova na ordem jurídica, está em conformidade com as prescrições do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), aplicado ao fato pretérito. Ademais a previsão ali contida se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento em que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois ativos:

- (i) o do ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado à conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, observo que conforme explicitado na defesa, informação fiscal e cópia de notas fiscais juntadas ao processo, o objeto da lide envolve operações de transferência de mercadorias recebidas pelo estabelecimento localizado neste Estado (RLAM), provenientes da (REFAP), empresa localizada no Estado do Rio Grande do Sul, cujas aquisições foram efetuadas junto a estabelecimentos localizados naquele Estado.

A fiscalização acusou, em síntese, que no momento que a empresa adquiriu mercadorias em operações internas com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e das contribuições federais PIS/COFINS e não o valor pago. O contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS na base de cálculo das operações de transferência no Estado do Rio Grande do Sul, relativo a aquisições feitas naquele Estado, gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, § 4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Do exame das peças acostadas ao PAF e tomando como base o disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, constato que para definição do que é chamado de VCEMR (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), os Auditores extraíram o valor do ICMS, das contribuições PIS e COFINS do valor das operações contabilizadas da última entrada das mercadorias no estoque; em seguida, adicionaram o valor do ICMS das operações de saídas do estabelecimento gaúcho com destino ao Estado da Bahia.

Conforme minuciosamente detalhado no corpo da peça inicial dos autos, com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, os autuantes adotaram procedimento constante das planilhas fiscais na formação da base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos (que não produziram as mercadorias ou produtos), na apuração do valor da entrada mais recente, com a exclusão dos



valores relativos aos tributos recuperáveis (no presente caso, ICMS, PIS e COFINS), que não compõem o custo da mercadoria.

O argumento utilizado pelos Fiscais é que buscando fidedignidade com o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do "valor da entrada mais recente", a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110 CTN). Tal valor deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e o COFINS (da operação da última entrada), pois se referem a tributos recuperáveis e a inclusão do ICMS referente à posterior saída.

É cediço que o texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, buscou harmonizar a instituição e a competência de todos os tributos e especificamente relacionado ao ICMS, estabeleceu detidamente como se deveria "definir" ou "fixar" a base de cálculo. A especial e alongada ênfase sobre a matéria no campo do ICMS, traduz a intenção do legislador constitucional de eliminar os conflitos de competência e realçar o caráter nacional do imposto.

A CF/88 reservou assim à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar, nº 87/96 no § 4º, do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Assim, este dispositivo traz três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, das quais nos interessa especificamente aquela contida no inciso I, em face da determinação do momento da ocorrência do fato gerador do imposto, expresso no artigo 12 do mesmo diploma:

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;"*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;*

*(...)*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

A base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional.

Nesse sentido, entendo que está correto o entendimento fiscal em apurar o valor da entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria mas que será recuperado pelo estabelecimento de destino em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de sorte que não se repasse para o valor da mercadoria, o que o autuado chamou impropriamente de "custo", parcelas que estariam onerando o "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", em prejuízo do Estado que recebe em transferência; nesse caso, implicando o princípio da não cumulatividade do ICMS. Prova da correção desse procedimento repousa na posterior inclusão do valor do ICMS referente às transferências para este Estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Ademais, a base de cálculo do ICMS é uma medida da operação mercantil realizada. Na

transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em Estados diferentes, não existe exatamente um negócio mercantil. Não há preço que revele o valor da operação, para a fixação da base de cálculo do ICMS. Nesse sentido, o PIS e COFINS, que possuem como base impositiva o faturamento mensal da empresa ou o total das receitas auferidas, não devem ser incluídos na base de cálculo das transferências por não existir um ato de mercância, mas a simples saída de mercadoria de um estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento, ambos pertencentes ao mesmo titular.

Dessa forma, e tendo em vista que o remetente destacou o ICMS em valor superior ao devido, caberia ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, o que justificou a glosa no presente PAF. O ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no § 7º, do art. 309 do RICMS/2012, considerando que o comportamento do autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido.

Nessa linha de raciocínio, é importante registrar decisão recente do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, na Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001, que cassou liminar que amparava questionamento de sujeito passivo sobre a matéria aqui discutida. Pela sua importância transcrevo trechos da referida decisão, *in verbis*:

[...]

*Assunto: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.*

[...]

*Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.*

[...]

*A Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.*

[...]

*Sala das Sessões da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, aos 12 dias do mês de dezembro do ano de 2017.*

*Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior - Relator*

Posto isso, considero correta a apuração do valor da entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos recuperáveis, da forma como procederam os Auditores Fiscais do Estado da Bahia, com a posterior inclusão do valor do ICMS nas operações de transferências interestaduais da nafta petroquímica do estabelecimento localizado no Rio Grande do Sul para Refinaria situada no Estado da Bahia, considerando inclusive, as orientações contidas na Instrução Normativa nº 52, de 18 de outubro de 2013. Nesse sentido já se posicionou a PGE/PROFIS e é o entendimento firmado pela jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual, com precedentes nos Acórdãos 0268-03-14, 0139-05-14, 0234-04-14, 0253-04-14, 0088-04-14, confirmados em segunda instância, através dos Acórdãos 0174-11-15, 0114-11-15 e 0012-11-15.

Em síntese, as transferências interestaduais devem ser consideradas como expressamente definido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96. O cálculo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria determinado no art. 13, § 4º, I, LC 87/96, encontra embasamento na Lei 7.014/96, na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA (Instrução Normativa nº 052/2013), em Parecer da PGE/PROFIS e em julgamentos anteriores proferidos pelo Conselho de Fazenda do Estado da

Bahia, cujo posicionamento é que na formação da base de cálculo não deverá ser computada a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0055/17-3**, lavrado contra **PETRÓLEO BRAILEIRO S. A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.563.461,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR